**2. gaia**

\*Azterketarako ikasi behar da

1. Tributu Zuzenbidearen iturriak:
   1. Konstituzioa
   2. Nazioarteko itunak
   3. Europar Batasunaren Zuzenbidea
   4. Ekonomi-ituna (Araba, Bizkaia, Gipuzkoa eta Nafarroa) \*
   5. Legea
   6. Legegintzazko Dekretua
   7. Dekretu Legea \*
   8. Foru Araua
   9. Erregelamendua
   10. Toki Ordenantzak
   11. Zuzenbide Ordeztailea
   12. Ohitura eta administrazio aurrekasua
   13. Zuzenbidearen printzipio orokorrak
   14. Jurisprudentzia
   15. Agindu interpretatzaileak eta Zirkularrak

# Tributu Zuzenbidearen iturriak

## Konstituzioa:

Konstituzioa iturririk garrantzitsuena da, goreneko mailan egonagatik, gainontzeko iturriak honen mendeko direlarik. Esan beharra dago EKn dauden finantza zuzenbidearen ingurukoak printzipio nagusi bailitzan jokatzen dutela, eragile nagusi baitira. Hots, orokortasuna, gaitasun ekonomikoa, progresibitatea, berdintasuna, etab. Hortaz, EKk tributu-botere nagusia daukala esan beharra dago, arlo honetan nola jardun behar den xedatzen duelarik. Bestetik, EKk gainontzeko beste printzipioengan eragin nabarmena dauka, esaterako, hitzarmenetan, legeetan, etab.

## Nazioarteko itunak

TLOk xedatzen du, tributuak hitzarmen edota itunen bidez eraenduko direla, zeintzuek tributu mailako klausulak barne biltzen dituzten, konstituzioarekiko birjarpena ekidite aldera.

**EKren 96. artikulua**k honakoa dio: "**Baliozko** moduan egindako **nazioarteko tratatuak**, **Espainian ofizialki argitaratutakoa**n, barne-ordenamenduaren parte izango dira. **Ez dago haietako xedapenak indargabetu, aldatu** edo aldi baterako ahalgabetzerik, ez bada tratatuetan beretan aurreikusitako moduan edo nazioarteko zuzenbidearen arau orokorrekin bat etorriz."

**EKk bi hitzarmen mota bereizten ditu**, bi motetan finantza zuzenbidearen inguruko edukia barnebildu daitekeelarik.

**Lehenengoa EKko 93. artikulua**n xedatuta dago: "**Lege organikoz**, baimendu daiteke tratatuak egitea haien bidez nazioarteko erakunde edo instituzio bati esleitzeko **Konstituziotik eratorritako eskumen batzuen erabilera**". Hots, lege organikoz garatze soilarekin indarraldia eduki lezakete.

**Bigarren motari dagokionez**, **Gorte Orokorren baimena** baino ez dutela beharrezkoa nabarmendu behar da. EKko **74.5 artikulua**ri jarraiki aratutakoan, **Kongresuak ekin** behar dio prozedurari, haatik, Gorte Nagusiko **bi ganberek gehiengoz onartu** beharrekoa da, hala gertatu **ezean, Kongresuak gehiengo osoz** onar lezakeelarik.

Bestetik, **EKko 94. artikulua**ren arabera, hitzarmena **lehendabiziko titulua**n ezarritako gaien ingurukoa izanez gero, edota **finantza eta ogasun betebeharrak** xedatuz gero, **Gorte Nagusien oniritzia** beharko litzateke hitzarmena indarrean sar dadin. Horrez gain, legeren baten indargabetzea, eraldaketa edota sorrera beharrezkoa izango litzatekeen egoeretan ere, Gorte Nagusien oniritzia beharrezkoa litzateke. Adb: Birjarpena ekiditeko hitzarmenak, NBEren inguruko hainbat hitzarmen, etab.

## Europar Batasuneko Zuzenbidea

TLOko 7. artikuluko d atalaren arabera, tributuek EBko eta nazioarteko edo estatuaz gaindiko organoei jarraiki ezarriko dira, baldin eta eskumena duten, eta betiere EKko 93. artikuluari jarraiki. Argi dago EBn egonagatik, bertako organoek garaturiko arauak, estatuaren barne antolamenduan baitan daudela ere.

Bestetik, **bi zuzenbide mota bereiz daitezke, jatorrizkoa eta eratorria**. Jatorrizko zuzenbidea maila gorenean dagoena da, eratorria aldiz maila baxuagokoa da. Finantza arloko arauak, jatorrizko zuzenbidea baliatuz garatzen dira (Zuzentarauak, erregelamenduak, erabakiak,...). EBko hitzarmenak jatorrizko zuzenbidetzat jo behar dira, zuzenean ezarri beharrekoak baitira. Halabeharrez, EBko organoetatik sorturiko zuzenbidea era zuzen batean ezarria izan liteke –erregelamenduez baliatuz, behin eta EBAO (EBko Aldizkari Ofiziala) argitaratu ostean-, edo bestelako arau batzuen bitartez (Zuzentarauak, erabakiak,…).

Haatik, zuzentarauen bitartez, estatua aurretik ezarritako helburu bat lortu beharrean dago, hura erdiesteko bideak estatuak erabakitzen dituelarik (Tributu arloan adibidez, BEZa). Hala ere, helburuak bete ezean EBko organo eskudunak helegitea jar liezaioke urraketa gauzatu duen estatuari, xedaturiko helburuak bete ditzan.

Ildo beretik, jurisprudentziari dagokionez, hainbat epaik zehaztu dute EB eskuduna den arloetan, EBk garaturiko arauak gailentzen direla, estatuko arauek diotena diotela.

Erregelamendua aldiz zurrunagoa da, izan ere, helburuaz gain, jarraitu beharreko bideak aurrezarrita ditu. Hortaz, zuzenean ezarri beharrekoa da, edukia estatuetako ordenamenduan ezein aldaketarik gabe barneratu behar delarik.

Erabakiei dagokienez, helburua zein bideak aurrezarrita daude ere, zeintzuek egoera batzuetan izaera arauemailea duten, baldin eta estatu kideengan izaera orokorreko neurriak betetzera behartzen, edota galarazten dituzten.

EBko eta estatu kideetako zuzenbidearen arteko harremana bi printzipioei jarraiki eratuta dago:

1. **Eraginkortasun zuzeneko printzipioa:** Printzipio honen arabera, EB eskuduna den arloan araurik eratzekotan, estatu kideengan zuzenean ezarriko litzateke, indarraldia burutu bezain pronto –Europako Aldizkari Ofizialean Argitaratu ostean- eta beste ezein berrespenik burutu gabe. Hots, estatuek euren barne ordenamenduan argitaraturiko araurik balute, EBk argitaraturiko arauren baten aurka eginez, estatuetakoa indargabetu beharko litzateke.
2. **EBko zuzenbidearekiko lehentasun printzipioa:** Printzipio honi jarraiki, EBko zuzenbideak estatu bakoitzeko zuzenbiderekiko gailentasuna du, arauaren mota eta maila edozein dela. Printzipioaren oinarria estatuek eskumenak eskuordetu izana da.

## Ekonomia ituna (Hego Euskal Herria)

### Izaera eta kontzeptua:

EAEn, lurralde bakoitzak beste tributu sistema ezartzen du Espainiarekin alderatuz, legeak ezarritako mugak errespetatuz. EAEko estatutuaren 41.1 artikuluak dio, estatua eta EAEren arteko tributu harremanak arautuko direla tradiziozko foru sistemari jarraituz, ekonomia itun edo hitzarmenaren bidez, alegia.

EAEko lurralde historiko bakoitzean foru organo bat dago, Bizkaia, Gipuzkoa eta Araba.

Ekonomia itunaren bidez estatutuaren 41.2.b) artikuluak emandako eskuduntzak foru organoek hartu dituzte; kudeaketa, likidazioa, bilketa eta ikuskapena egitean, aduanaren errentak izan ezik.

Gainera foru ogasunek badaukate ahalmena zergen berrikuspena egiteko. Beraz, erakunde eskudunak lurralde historiko bakoitzean foru ogasunak dira, bakoitzak bere lurraldean tributuen eraentza ezarri, zaindu eta arautzen dute.

### Ekonomia itunaren edukia

Ekonomia itunaren legeak bi zati ditu, tributu harremanei dagokion zatia eta kupoaren zatia, hain zuzen ere.

Lehenengo zatian, estatuaren ogasunaren eskuduntza eta foru ogasunaren eskuduntzak bereizten dira, zerga bakoitzaren araugintza eta kudeaketa norena den.

Bigarren zatian kupoa arautzen da, kupoaren bitartez arautzen da EAEk estatuaren zama orokorrei aurre egiteko zenbat ordaindu behar duen. Estatuari ordaindu behar zaion zenbateko horri kupoa deitzen zaio, eta honen bitartez ordaintzen dira EAEk bereganatu ez dituen eskuduntzen gaineko gastuak, estatuak kudeatzen baititu.

### Lurralde historikoen eskumena

1. **Araugintza:** lurralde historikoetako lurralde eskumenek tributuen arloan arauak egiteko ahalmena dute, euren tributu eraentza sortu eta garatzen dutelarik. Batzar Nagusiek eta Foru Aldundiak euren lurraldeetan tributuak arautzen dituzte bi mugei jarraiki:
   * + 1. Ekonomia itunak bildutako harmonizazio fiskalaren irizpideak.
       2. Batzar ekonomia erakundearekin solidaritate printzipioa.

Zeharkako zergetan Lurralde Historikoen ahalmenak mugatuak dira zerga horiek arautzeko. Gainera estatuaren autonomia txikitzen ari da, Europako organoek zerga horien irizpideak zehazten dituztelako. Lurralde historiko bakoitzak bere tributu sistema ezartzerakoan printzipio hauek errespetatu behar ditu:

1. Solidaritate printzipioa
2. Estatuaren tributuen ordenamendu orokorra kontuan hartu,
3. Harmonizazio fiskalaren arauak errespetatu, bai estatuarekin bai lurraldeen artean.
4. Espainiako estatuak sinatutako hitzarmenak errespetatu
5. **Kudeaketa:** Foru ogasunek lege egintzezko eskuduntzaz gain, kudeaketa eskuduntza dute. Euren tributuen likidazioa, zerga bilketa, ikuskapena, eta berrikuspena egiten dutelarik.

### Bilakaera historikoa:

Ekonomia itunaren sorrera 1876ko uztailaren 21eko legean xedatuta dago, lege horretan ezarri zen Bizkaiak Gipuzkoak eta Arabak euren gastuei aurre egin behar ziotela, bi urte beranduago onartu zelarik

Espainiar Estatuko guda zibilaren ostean, Bizkaia eta Gipuzkoa ekonomia itunik gabe geratu ziren, lurralde hauek gudan Francoren aurka egin zutelako. Arabak eta Nafarroak aldiz, mantendu zituzten. Horregatik EAEn 6.ituna arabarentzat soilik izan zen, arauketa lurralde amankomunekoa zelarik. Foru ogasunak kudeaketa zuen bakarrik, 7. ekonomi ituna 1936 egin zelarik, arabarentzat baino ez zelarik izan, eta 65 urteko iraupena izan zuen. 1981ean, hiru lurraldeentzat egin zen ituna. Gaur egun indarrean dago 2002ko ekonomia ituna, mugarik gabeko iraupena duelarik.

**Hitzartutako sistema:** estatuak ezin du alde bakarrez aldatu.

### Tributu izaera:

Lurralde historiko bakoitzak dituen tributuei tributu itunduak deitzen zaie:

* 1. Ekonomia itunaren mugak:
     1. Lurralde historikoek tributuek ezarri eta arautzen dituzte muga batzuekin.
     2. Kontzeptuak, terminologia eta sistema aldetik tributu lege orokorra eta lege hau arautzen duten arauak aplikatzen dira modu hierarkikoan.
     3. Zerbitzu ondasun kapital eta pertsonaren zirkulazio askatasuna bermatu behar da.
     4. Industria eta merkataritza jardueretan lurralde amankomunean dagoen sailkapen bera erabili behar da.
  2. **Tributu motak arauketari begira:**

Lurralde historikoen araugintza eta ahalmenak aintzat hartuta, tributu itunduak ekitaldietan banatzen dira. Araugintza ahalmena autonomoak duten tributuak. Zerga itundu baten araugintza autonomoa izateak, esan nahi du, lurralde historiko bakoitzak, askatasuna duela zerga horren arauketa egiteko, ez dago lotuta lurralde amankomunean dagoen araudiarekin.

Talde honetan hainbat multzo bereiz daitezke, kontutan hartuta lurralde historikoen erakundeek zerga arautzeko duten ahalmena:

1. **Zerga batzuetan araugintza osoa da** (Elkarteen Gaineko Zerga, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Oinordetza eta Dohaintzen Gaineko Zerga, etab. Salbu sozietate eragiketa eta kanbio letrak eta honexek ordezkatzen dituen agiriak)
2. **Zerga batzuetan araugintza ahalmena mugatuagoa da**; Ez egoiliarren errentaren gaineko zerga establezimendu iraunkor bat hemen baldin badu.
3. **Araugintza ahalmenik gabeko tributua**, estatuko araudia betetzera mugatzen dira. zerga itundua araugintza arautua da, lurralde historikoen eginkizuna mugatzen da estatuaren araudiari onespena ematera. Adb: BEZa eta zerga bereziak. egoera honetan, lurralde historiek kudeaketa bakarrik egiten dute (Kanpotik baitatoz)
   1. **Itundu gabeko tributuak:** estatuaren eskutan daudenak dira. salbuespenez tributu batzuk ez daude itunduak, egoera honetan, araudiak eta kudeaketak estatuaren eskutan dago. Adb: Inportazioen Gaineko Arantzel Eskubideak, BEZan eta zerga berezietan inportazioei ezarritako kargak .
   2. **Kudeaketa:** Itundutako tributuetan kudeaketaren eginkizun guztiak (ordainketa, kudeaketa, likidazioa, ikuskapena… zerga bilketa ogasunak egiten ditu.

## Legea

Estatu barruan, Konstituzioaren ondoren eta azpian, legea da hurengo iturri nagusia. Legezkotasun edo lege-erreserbaren printzipioa dela medio, legeak eginkizun esanguratsua betetzen du Finantza zuzenbidearen arloan, eta bereziki, Tributu zuzenbidean geroago jorratuko den bezala.

**Espainiako antolamendu juridikoan bi lege mota daude: Lege organikoak eta lege arruntak.** Horien arteko bereizketa ezartzen da bakoitzak arau dezakeen gai-esparruaren arabera. Jakina denez, lege organikoaren bitartez oinarrizko eskubide eta askatasun publikoen garapena, autonomia estatutuak eta hauteskunde-eraentza orokorra arautu behar dira (EKren 81.1 art).

Tributuak ez direnez artikulu horretan aipatzen, horiek lege arrunten bidez arautu behar dira. Nolanahi ere, EKren 81.1. artikuluko klausula orokorrera bildutako lege organikoek zeharkako eragina izan dezakete tributu-alorrean (Esaterako, autonomia-estatutuek tributuei buruzko aipamenak jaso ditzakete, besteak beste). Zernahi gisaz, lege organikoen artean kasu berezia da autonomia-erkidegoak finantzatzearen inguruko legea (LOFCA deritzona), bertan arautzen baita konstituzioak lurralde erkideko autonomia-erkidegoei aintzatetsi dizkien finantza-eskumen egikaritza.

Konstituzioak 87.3. artikuluan beren beregi baztertu du tributu-legeak herriaren ekimenez aldatzeko aukera. Artikulu horrek honakoa dio: “Ekimen herrikoia ezin erabil daiteke lege organikoaren mendeko gaietan, tributu-autuetan, nazioarteko arazoetan edota grazia onurabidearen esparruan. Bestalde, aurrekontuetako legeen bidez tributuak molda daitezke, baina lege horien edukia EKko 134.7. artikuluan mugatuta dago: “aurrekontu-legeek ezin ditzakete tributurik sortu, baina tributuok aldaraz litzateke baldin eta tributu legeak hala jasotzen duen”. Gaur egun halere, aurrekontuek ez dituzte lan, gizarte, administrazio, edota tributu arauak aldatzen, horretarako laguntza-lege deritzenak erabili behar baitira.

TLOk 8. artikuluan xedatuta ditu nahitaez lege bidez arautu beharrekoak: zerga-egitate, tributu-betebeharpeko, zerga-oinarri eta oinarri likidagarri, karga tasa, etab. barnebiltzen direlarik. Halabeharrez, aipatu beharra dago artikulu horrek ez duela lege-erreserbarik xedatzen, 8. artikuluak hain zuzen, legearen nagusitasuna besterik ez du ezartzen ahalmen arau-emaileari begira.

Espainiar Estatuan, 1963ko TLOk burutu zuen kodeketa. Lege hori, lehenik abenduaren 17ko 58/2003 TLOren bidez eraldatu zen, ondoren irailaren 21eko 34/2015eko legeak zatizki eraldatu berri zuelarik.

Hala ere, autonomia-erkidegoek euren eskumenei jarraiki tankera honetako zergak sortu, edota estatuaren zergen gaineko errekargua ezar ditzakete.

## Legegintzazko Dekretua

Legegintzako dekretuen bidez Parlamentuak Gobernuari lege-lerruneko arauak egiteko ahalmena eskuordetzen dio, betiere muga batzuei jarraiki (EKko 82. art).

Lehenik, lege organikoak garatzeko ahalmena eskuordetu ezin daitekela nabarmendu beharra dago, bestetik, eskuordetzea era zehatz batean ezarririk eta gai zehatz batzuetarako baino ezin da izan, hauexek epe zehatz batean burutu behar direlarik.

Bestalde, eskuordetza bi eratakoa izan daiteke: eskuordetzaren xedea testu artikulatuak eratzea denean, oinarri-lege arruntaren bidez egin daitekeelarik. Bestetik, tributu arloari erreparatuz, legegintzazko dekretuak testu bateginak sortzeko erabil daitezke.

Azkenik, Foru Aldundiek gisa honetako arauak garatu ditzaketela azpimarratu beharra dago lurralde erkideko arauketa erabiltzeko, Ekonomi Itunak aginduta, zerga batean araugintza ahalmenik ez badute, bai eta lurralde erkidean legegintzako dekretua edo lege-dekretua erabiltzen denean ere. Bizkaian, Foru Dekretu Arauemaileak dira, Gipuzkoan, Zerga alorreko Presazko Foru Dekretu Araua; Araban berriz Zerga-presako Dekretu Arauemailea.

# Dekretu-Legea

Gobernuak egindako lege indarreko arauak dira, baina arau hauek ez dira oinarritzen legebiltzarrak emandako eskuordetzan, baizik eta benetako larrialdian eta presazko beharrean. EKko 86.1 art. Legegintzako dekretuetan, legebiltzarrak lehendabizi, parte hartzen du gobernuari eskuordetza emanez. Halabeharrez, dekretu legeetan, ondoren parte hartzen du, Diputatuen Kongresuak, gobernuak egindako araua berretsi ostean. EKko 86.2 art. Gai batzuk ezin dira Dekretu Legeen bidez jorratu (Estatuaren oinarrizko erakundeen ordenamendua, herritarren eskubide, eginbehar eta askatasunak dauden EKko lehendabiziko tituluan araututakoak. Autonomia Erkidegoen eraentza. Hauteskunde eraentza orokorra.

Eztabaidatzen da tributuen eremuan erabiltzen al den dekretu-legeak. Arrazoia EKko 31. artikuluan tributu printzipio nagusiak daudelako da (Lehendabiziko tituluan dago). Afera honetan 3 tesi:

1. Egile batzuk konstituzioaren 86.1 artikuluaren inguruan era zorrotz batean interpretatuta aldeztu zuten, tributuak ezin direla dekretu-legeen bidez, ez eratu ezta aldatu ere. Izan ere, tributuak ordaintzeko eretan eta printzipioak lehendabiziko tituluan daudelako.
2. Bertze batzuk 86. artikulua lege erreserbaren printzipioarekin lotzen dute, hau da, EKko 31.1 artikulua, dekretu legea erabiltzen al da lege erreserbapean dauden gaiak izan ezik. Konstituzio auzitegiak, teoria hau jarraitu zuen 6/1983ko epaian.
3. Beste batzuentzat 86.1 artikulua ordaintzeko betebeharrarekin lotu behar da. EKko 31.1 art. dekretu legea ezin da erabili, eginbehar horren oinarrizko edukiak jorratzeko, auzitegi konstituzionalak 3. tesi hau jarraitu zuen 182/1997 epaian.

## Foru araua

Foru lurraldeek hainbat arlotan, lege mailako arauak garatu ditzakete, tributu arloa kasu. Foru arauek Estatuko legeen maila bertsua dute, horien bidez, zerga eta prozedurak zein Tributuen Foru Arau Orokorra arautzen dira, azken hau lurralde erkidego TLOren parekoa litzatekeena.

Araba, Bizkaia eta Gipuzkoari dagokionez, Tributu arloko foru arau ezberdinak garatu dira. Otsailaren 28ko 6/2005a (Araba), martxoaren 8ko 2/2005a (Gipuzkoa) eta martxoaren 10eko 2/2005a (Bizkaia), hain zuzen ere.

Lurralde Historiko bakoitzak Batzar Nagusietan foru arauak onetsi behar ditu, hala ere, aipatu beharrekoa da, Espainiako ordenamendu juridikoan foru arauek ez dutela lege mailarik. Halabeharrez afera hau nahiko korapilatsua da: alde batetik, Batzar Nagusiek arauak onetsi behar dituzte, Batzar Nagusiak herri subiranotasunaren isla baitira, era berean, Parlamentuak legeak onesten dituen bezala, Batzar Nagusiek foru arauak onesten dituzte. Bestetik, foru arauak administrazioarekiko auzien jurisdikzioan aurkaratzen dira, araudiak bezala.

Honen harira EAEko Auzitegi Nagusiak hainbat epaietan zenbait argiketa plazaratu ditu. Formari dagokionez foru arauak ez dira lege-lerruneko xedapenak, lerrun txikiagoko xedapenak baizik. Izan ere, Eusko Legebiltzarrak emaniko xedapenek baino ez dute lege-lerrunik. Edukiaren aldetik foru arauak benetako legeak dira, Nafarroako Auzitegi Nagusiak zein Auzitegi Gorenak hainbat biderrez aipatu baitute foru tributuen eta lege erreserben arteko harremana. Hain zuzen ere, ahalmen legegilerik gabeko foru erakundeek tributuak sortu ditzakete, materialki lege-erreserbaren printzipioa ezarri behar da ahalmen legegilerik egon ez arren, arau juridikoak sor ditzaketen biltzar legegileak daudenean, tributuak alegia.

## Erregelamendua

EKko 97. artikuluak Gobernuari gordetzen dio erregelamenduak garatzeko ahala, hots, Auzitegi Gorenak nabarmendu du ministroei ahalmena ezin eskuordetu dakiekela. Hala ere, ministroek Gobernuaren erregelamenduak bete daitezen legeak garatu ditzakete.

Era berean, erregelamenduak ezin du legeari erreserbaturiko gairik jorratu, zeren, erregelamenduen berezko edukia legearen betetzea eta garapena da. Hortaz, erregelamenduak izaera, kudeaketa eta prozeduren inguruko gaiak jorratuko ditu.

Batzutan legeak erregelamenduetara igortzen du prestazioaren oinarrizko osagaien zenbait alde edo xehetasun zehaztea, aukera hori doktrinak ere onartzen duelarik. Kasu horretan ez da lege-erreserbaren printzipiorik hausten, legeak berak zehaztu behar baititu erregelamenduak izan beharreko mugak. Halabeharrez, legeak ezarritako mugak nahiz baldintzak bete arren, karga-tasaren ezarpen edo aldarazpena erregelamenduz betetzea Toki Ogasunari bakarrik onar dakioke, toki-erakundeen autonomia aintzat har dadin. Hala, estatuak oinarrizko tributuen zutoinak ezarri behar ditu, ondoren, toki-erakundeek karga-tasa edo tributua hautazkoa denean, tributua ezar dezaketelarik.

Azkenik erregelamenduak TLOren 6. artikuluaren arabera arautuak daudela argitu beharra dago. Hots, administrazio zuzenbidean legez, finantza-araudiak administrazioarekiko auzien jurisdikzioan aurkara daitezke.

## Toki ordenantzak

Toki Administrazioan, ahalmen arau-emailea toki-ordenantzen bitartez gauzatzen da. Hala ere, toki-korporazioek ahalmen legegilerik ez dutenez, ordenantzek Estatuaren edo, hala denean, autonomia-erkidegoen legeetan nahiz foru ogasunen arauetan oinarritu behar dira.

Toki Ogasuna xedatzen duen legeak bi egoera aurreikusten ditu:

1. Ordenantzak tributuaren oinarrizko osagaiak xedatu behar ditu, Toki ogasunaren legeei jarraiki, baldin eta toki erakundeentzat tributuaren ezarpena hautazkoa bada.
2. Tributuak derrigorrezkoak direnez gero, toki-erakundeek zenbatekoa moldatzeko aukera dutenean, ordenantzak tributuaren zenbatekoa kalkulatzeko osagaiak arautuko ditu, toki-erakundeek ahalmena erabili nahi badute, behintzat.

## Zuzenbide ordeztailea

Administrazio zuzenbidearen xedapen orokorrez, zein zuzenbide erkidearen manuez osotuta dago Zuzenbide ordeztailea (TLO 7.2).

Tributu zuzenbidea zuzenbide publikoaren barnean kokatzen denez gero, horiexek ezarririko tributu-arauei men egin behar zaio, besteak beste. Hortaz, hutsunerik balego administrazio-prozedurari buruzko eraentza orokorrari jarraiki osotu beharko litzateke.

Administrazio zuzenbideaz gain, TLOko 7.2. artikuluak zuzenbide erkidea aipatzen du. Lege horren ildora, badirudi zuzenbide zibilaz ari dela, hala ere, jurisprudentziak bere ekarpena egin du, ondokoa adieraziz: Tributu zuzenbidearen arauekin zein administrazio zuzenbidearen arau orokorrekin lege hutsunea bete ezin daitekeenean bain ezin liteke Kode Zibila ezarri.

Bestalde, nabarmendu beharra dago zenbait egoeretan, zuzenbide erkidea merkataritza edota lan zuzenbidea izan daitekeela.

## Ohitura eta administrazio aurrekasua

Tributuen arloan ohitura ezarri ahal izateko, zenbait betekizun bete behar dira:

1. Egoera zehatzari ezartzeko legerik eza
2. Moralaren edo ordena publikoaren aurkakoa ez izatea
3. Ohitura dagoela frogatzea

Hala ere, galdakizun horiek Tributu Zuzenbidean hainbat eragozpen eduki litzake, izan ere, zuzenbidearen arlo honetan dena baitago idatziz arautua. Bestetik, lege-erreserbaren printzipioak eta Finantza Administrazioa lotzen duen legezkotasun printzipioak ageri-agerian oztopatzen dute ohitura eta Finantza Zuzenbidearen iturri izatea.

Administrazio aurrekasuari dagokionez, zuzenbidearen iturri ez direla azpimarratu behar da, hala ere, zergadunarentzat oso eragingarriak izan daitezke berme gisa, horien bidez administrazioaren jokabidea aurreikus baitaiteke.

Administrazio-doktrinari dagokion aldetik, hainbat ebazpen egon izan dira orain arte, Foru Auzitegiak igorritakoak, kasu. Halabeharrez, emaniko ebazpen guztiak ez dira Zuzenbidearen iturri, eta alderdientzako baino ez dira lotesleak (Kontsulten erantzunei buruzko arazoa, alegia, ez da hain argia).

Nolanahi ere, ebazpen zein erantzunek badute baliorik, Herri Ogasunak legea nola interpretatzen duen erakusten baitute.

## Zuzenbidearen printzipio orokorrak

Lege edo ohiturarik ezean, zuzenbidearen printzipio orokorrak ezarri beharrekoak izango dira, zuzenbidearen gainerako alorretan bezala.

Zuzenbidearen printzipio orokorrak antolamenduaren oinarri dira, besteak beste interpretazioa gidatzen dutelarik. Nabarmendu beharra dago, legea eta ohitura behar bestekoak ez direnez gero, zuzenbidearen printzipio orokorrek eginkizun garrantzitsua betetzen dutela, hortaz, zuzenbidearen iturri izan litezke.

## Jurisprudentzia

Jurisprudentzia garrantzitsua da, hala ere, Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia ez da era hertsian zuzenbidearen iturri, nahiz eta batzutan antolamendu juridikoaren zatia delarik ere.

Konstituzio Auzitegiaren jurisprudentziak emaniko interpretazio irizpideak, aldiz, garrantzitsuagoak dira legeen gainetik ezartzen baitira. Bestetik, Nazio Entzutegia aipatu beharra dago, gai batzuetan eskumen esklusiboa baitu, baita Autonomia Erkidegoetako Auzitegi Nagusiek ere, kasazio-helegiteak ebazten baitituzte kopuru murritzak direnean.

Azkenik, aipatu beharra dago estatuko Kode Zibileko 1go artikuluak jurisprudentzia iturrietako bat bailitzan jotzen duela:

“6. Jurisprudentziak ordenamendu juridikoa osotuko du…”

Hori guztia dela medio, jurisprudentzia ordenamendu juridikoan osagarritzat jo beharra dago.

## Agindu interpretatzaileak eta zirkularrak

Agindu interpretatzaileak eta zirkularrak ez dira zuzenbidean, hertsiki, iturri. TLOko 12.3. artikuluari jarraiki, tributu-arauetako zenbait manu nola interpretatzen diren azaltzen da. Hortaz, tankera horretako aginduek zenbait manuren esangura interpretatzeko balio dute, baina ez tributuak sortu nahiz aldarazteko. Agindu horietan egiten den interpretazioa hierarkia aldetik, ministroaren azpian dauden organoentzat bakarrik baita loteslea, norbanakoentzat zein auzitegientzat ez bezala.

Zirkularren harira, barneko arauak direla nabarmendu beharra dago, zerbitzu ezberdinen antolakuntza arautzeko eratzen baitira, hots, hierarkia printzipioaren mendean daude. Tributuen arloan, administrazioak zirkularrak erabiltzen ditu, lurralde eskumen ezberdinak duten organoek emaniko legeen interpretazioa barneratu dadin.